



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 21 grudnia 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ towarów – Artykuł 34 TFUE – Ograniczenia ilościowe w przywozie – Środki o skutku równoważnym – Uregulowanie krajowe ograniczające ilość papierosów, które mogą zostać dopuszczone do konsumpcji w danym okresie, do pułapu odpowiadającego średniej miesięcznej ilości dopuszczonych do konsumpcji w ciągu poprzednich dwunastu miesięcy – Artykuł 36 TFUE – Uzasadnienie – Zwalczenie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć – Ochrona zdrowia publicznego – Podatki – Podatek akcyzowy – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 7 – Moment, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny – Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym – Artykuł 9 – Warunki wymagalności i mające zastosowanie stawki podatku akcyzowego – Przekroczenie obowiązującego limitu ilościowego – Nadwyżka – Zastosowanie stawki podatku akcyzowego obowiązującej w dniu złożenia deklaracji rozliczeniowej

W sprawie C-96/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny, Portugalia) postanowieniem z dnia 12 stycznia 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 lutego 2022 r., w postępowaniu:

CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A.

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, Z. Csehi, M. Ilešič (sprawozdawca), I. Jarukaitis i D. Gratsias, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: L. Carrasco Marco,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 marca 2023 r.,

* Język postępowania: portugalski.

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A. – A. Moura Portugal oraz I. Teixeira, advogados,
- w imieniu rządu portugalskiego – P. Barros da Costa, A. Rodrigues oraz N. Vitorino, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – M. Björkland, I. Melo Sampaio oraz F. Thiran, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 czerwca 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 34 TFUE oraz art. 7 i 9 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A., dawniej zwaną Compañía de Distribución Integral Logística S.A. (zwaną dalej „CDIL”), a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem ds. podatkowych i celnych, Portugalia) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego dotyczącego podatku akcyzowego należnego od CDIL z tytułu dopuszczenia papierosów do konsumpcji w Portugalii.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2008/118

- 3 Motywy 2, 8, 9 i 31 dyrektywy 2008/118 stanowią:
 - „(2) W celu zapewnienia właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego warunki poboru podatku akcyzowego od wyrobów objętych dyrektywą [Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1)], zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«, muszą pozostać zharmonizowane.
 - [...]
 - (8) W związku z tym, że dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest, aby pojęcie i warunki wymagalności akcyzy były takie same we wszystkich państwach członkowskich, należy doprecyzować na poziomie Wspólnoty, kiedy wyroby akcyzowe zostają dopuszczone do konsumpcji i kto jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego.

- (9) Ponieważ akcyza jest podatkiem od konsumpcji pewnych wyrobów, nie powinna być pobierana w przypadku wyrobów akcyzowych, które w pewnych okolicznościach uległy zniszczeniu lub zostały nieodwracalnie utracone.

[...]

- (31) Państwa członkowskie powinny mieć możliwość wprowadzenia oznaczeń podatkowych lub krajowych znaków identyfikacyjnych dla wyrobów dopuszczonych do konsumpcji. Stosowanie takich oznaczeń lub znaków nie może stwarzać przeszkód w handlu wewnątrzspółnotowym.

Z uwagi na fakt, że stosowanie tych oznaczeń lub znaków nie powinno prowadzić do podwójnego opodatkowania, należy wyraźnie stwierdzić, że państwa członkowskie wprowadzające oznaczenia muszą zwrócić, umorzyć lub zwolnić wszelkie kwoty zapłacone lub wniesione tytułem gwarancji w celu otrzymania takich oznaczeń lub znaków, jeśli podatek akcyzowy stał się wymagalny w innym państwie członkowskim i został tam pobrany.

Niemniej jednak, aby uniknąć jakichkolwiek nadużyć, państwa członkowskie, które wydały takie oznaczenia lub znaki, powinny móc uzależnić zwrot, umorzenie lub zwolnienie przedmiotowych kwot od przedstawienia dowodu, że te oznaczenia lub znaki zostały usunięte lub zniszczone”.

- 4 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

[...]

- c) wyroby tytoniowe objęte dyrektywami [Rady] 95/59/WE [z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. 1995, L 291, s. 40)], 92/79/EWG [z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz.U. 1992, L 316, s. 8)] i 92/80/EWG [z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz.U. 1992, L 316, s. 10)]”.

- 5 Artykuł 2 dyrektywy 2008/118 stanowi:

„Wyroby akcyzowe podlegają opodatkowaniu akcyzą w momencie:

- a) ich produkcji, w tym, w stosownych przypadkach, ich wydobycia na terytorium Wspólnoty [Europejskiej];
b) ich importu na terytorium Wspólnoty”.

- 6 Artykuł 7 ust. 1–3 tej dyrektywy przewidywał:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji.

2. Na użytek niniejszej dyrektywy »dopuszczenie do konsumpcji« oznacza:

- a) opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami;
- b) przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa wspólnotowego i ustawodawstwa krajowego;
- c) produkcj[ę] wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w tym produkcj[ę] niezgodn[ą] z przepisami;
- d) import wyrobów akcyzowych, w tym import niezgodny z przepisami, chyba że natychmiast po dokonaniu importu wyroby te zostaną objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

3. Momentem dopuszczenia do konsumpcji jest:

- a) w sytuacjach, o których mowa w art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (ii) – moment odbioru wyrobów akcyzowych przez zarejestrowanego odbiorcę;
- b) w sytuacjach, o których mowa w art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (iv) – moment odbioru wyrobów akcyzowych przez odbiorcę;
- c) w sytuacjach, o których mowa w art. 17 ust. 2 – moment odbioru wyrobów akcyzowych w miejscu dostawy bezpośredniej”.

7 Zgodnie z art. 9 wspomnianej dyrektywy:

„Stosuje się warunki wymagalności i stawki podatku akcyzowego obowiązujące w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji, w dniu, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny.

Podatek akcyzowy jest nakładany i pobierany oraz w stosownych przypadkach zwracany lub umarzany zgodnie z procedurą ustanowioną przez każde państwo członkowskie. Państwa członkowskie stosują te same procedury do wyrobów krajowych oraz do wyrobów pochodzących z innych państw członkowskich”.

8 Artykuł 11 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 stanowił:

„Oprócz przypadków, o których mowa w art. 33 ust. 6, art. 36 ust. 5 oraz art. 38 ust. 3, jak również przypadków przewidzianych w dyrektywach, o których mowa w art. 1, właściwe organy państwa członkowskiego, w którym dane wyroby akcyzowe zostały dopuszczone do konsumpcji, mogą na wniosek zainteresowanej osoby zwrócić lub umorzyć podatek akcyzowy od tych wyrobów w sytuacjach i na warunkach określonych przez państwa członkowskie w celu zapobiegania wszelkim przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom”.

9 Artykuł 39 ust. 1 i art. 39 ust. 3 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowił:

„1. Nie naruszając przepisów art. 7 ust. 1, państwa członkowskie mogą wymagać oznaczania wyrobów akcyzowych za pomocą oznaczeń podatkowych lub krajowych znaków identyfikacyjnych używanych do celów podatkowych w momencie dopuszczenia wyrobów do

konsumpcji na ich terytorium lub, w przypadkach określonych w art. 33 ust. 1 akapit pierwszy oraz w art. 36 ust. 1, w momencie wprowadzenia wyrobów na ich terytorium.

[...]

3. Nie naruszając przepisów przyjmowanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia właściwego wdrożenia niniejszego artykułu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, unikania opodatkowania lub nadużyciom, państwa członkowskie zapewniają, aby takie oznaczenia podatkowe lub krajowe znaki identyfikacyjne określone w ust. 1 nie stanowiły przeszkód dla swobodnego przemieszczania [przepływu] wyrobów akcyzowych.

[...]”.

10 Dyrektywa 2008/118 została uchylona ze skutkiem od dnia 13 lutego 2023 r. dyrektywą Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającą ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.U. 2020, L 58, s. 4).

11 Zgodnie z art. 8 tej dyrektywy, zatytułowanym „Warunki wymagalności i stawki podatku akcyzowego, które należy stosować”:

„Stosuje się warunki wymagalności i stawki podatku akcyzowego obowiązujące w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji, w dniu, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny.

Podatek akcyzowy jest nakładany i pobierany oraz w stosownych przypadkach zwracany lub umarzany zgodnie z procedurą ustanowioną przez każde państwo członkowskie. Państwa członkowskie stosują te same procedury do wyrobów krajowych oraz do wyrobów pochodzących z innych państw członkowskich.

W drodze odstępstwa od akapitu pierwszego, w przypadku zmiany stawek podatku akcyzowego, do zapasów wyrobów akcyzowych dopuszczonych już do konsumpcji mogą w stosownych przypadkach zostać zastosowane podwyższone lub obniżone stawki podatku akcyzowego”.

Prawo portugalskie

12 Artykuł 8 Código dos Impostos Especiais de Consumo (portugalskiej ustawy o podatku akcyzowym) (zwanej dalej „CIEC”), zatytułowany „Wymagalność”, stanowi:

„1. Podatek staje się wymagalny na terytorium kraju w chwili dopuszczenia do konsumpcji wyrobów, o których mowa w art. 5, lub w chwili stwierdzenia strat podlegających opodatkowaniu zgodnie z niniejszym kodeksem.

2. Stawką podatku mającą zastosowanie na terytorium kraju jest stawka obowiązująca w dniu wymagalności”.

13 Artykuł 9 CIEC, zatytułowany „Dopuszczenie do konsumpcji”, stanowi:

„1. Dla celów niniejszego kodeksu za »dopuszczenie do konsumpcji« produktów podlegających podatkowi uważa się:

- a) opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do tych produktów, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami;
- b) posiadanie tych wyrobów poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy bez pobrania należnej akcyzy;
- c) produkcję tych produktów poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy bez pobrania należnej akcyzy;
- d) przywóz tych produktów, chyba że natychmiast po ich przywozie podlegają one procedurze zawieszenia poboru akcyzy;
- e) wprowadzenie tych produktów na terytorium kraju, w tym nielegalne wprowadzenie, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy;
- f) ustanie lub naruszenie warunków korzyści podatkowej;

[...]

2. Momentem dopuszczenia do konsumpcji jest:

- a) w przypadku wyrobów przemieszczanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy ze składu podatkowego do zarejestrowanego odbiorcy – moment przekazania tych wyrobów przez tego odbiorcę;
- b) w przypadku towarów przewożonych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy do jednego z odbiorców, o których mowa w art. 6 ust. 1 lit. a)–d) – moment otrzymania tych wyrobów przez wspomnianych odbiorców;
- c) w sytuacji, o której mowa w lit. f) poprzedniego ustępu – moment ustania lub naruszenia warunków ulgi podatkowej;
- d) w sytuacji, o której mowa w art. 35 ust. 4, moment przekazania wyrobów lub dostawa bezpośrednia;

[...]”.

14 Artykuł 106 CIEC, zatytułowany „Szczególne zasady dopuszczenia do konsumpcji”, przewidywał:

„1. Dopuszczenie papierosów do konsumpcji podlega ograniczeniom mającym zastosowanie w okresie od 1 września do 31 grudnia każdego roku kalendarzowego.

2. W okresie wskazanym w poprzednim ustępie ilość papierosów dopuszczonych do konsumpcji w ciągu jednego miesiąca przez jeden podmiot gospodarczy nie może przekroczyć limitu

ilościowego określonego na podstawie średniej miesięcznej ilości papierosów dopuszczonych do konsumpcji w ciągu 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających ten okres, powiększonej o 10 %.

3. Średnią miesięczną na potrzeby stosowania poprzedniego ustępu oblicza się na podstawie całkowitej ilości papierosów niepodlegających zwolnieniu z podatku akcyzowego dopuszczonych do konsumpcji w okresie od dnia 1 września poprzedniego roku do dnia 31 sierpnia roku następnego.

4. Każdy podmiot gospodarczy przedkłada właściwemu urzędowi celnemu najpóźniej do dnia 15 września każdego roku wstępną deklarację wskazującą jego średnią miesięczną i określającą właściwy limit ilościowy, który ma do niego zastosowanie w okresie ograniczenia.

5. W wyjątkowych przypadkach należycie uzasadnionych nagłą i ograniczoną w czasie zmianą wielkości sprzedaży można zezwolić na nieprzestrzeganie tych limitów ilościowych, przy czym nie są one brane pod uwagę przy wyliczeniu średniej miesięcznej na następny rok.

6. Po upływie okresu ograniczenia i nie później niż z końcem stycznia każdego roku każdy podmiot gospodarczy dostarcza właściwemu urzędowi celnemu deklarację rozliczeniową wskazującą całkowitą ilość papierosów rzeczywiście dopuszczonych do konsumpcji w okresie ograniczenia.

7. W przypadku przekroczenia limitów ilościowych określonych w ust. 4, stwierdzonego na podstawie porównania informacji wskazanych w deklaracji rozliczeniowej i informacji posiadanych przez organy skarbowe, papierosy przekraczające te limity podlegają podatkowi według stawki obowiązującej w dniu złożenia deklaracji rozliczeniowej, bez uszczerbku dla ewentualnego postępowania w sprawie wykroczenia.

8. Zasady określone w niniejszym artykule są indywidualnie stosowane w Portugalii kontynentalnej, w Regionie Autonomicznym Azorów oraz w Regionie Autonomicznym Madery, a przewidziane w poprzedzających ustępach obowiązki muszą być przestrzegane w urzędzie celnym dopuszczającym do konsumpcji”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 15 CDIL, spółka prawa portugalskiego, jest przedsiębiorstwem prowadzącym działalność w zakresie handlu detalicznego wyrobami tytoniowymi, które działa jako uprawniony właściciel składu za zezwoleniem portugalskiego organu celnego w Regionie Autonomicznym Madery.
- 16 W dniu 15 września 2010 r., zgodnie z art. 106 ust. 4, CDIL złożyła w urzędzie celnym w Funchalu (Portugalia) wstępną deklarację wskazującą średnią miesięczną ilość papierosów dopuszczonych do konsumpcji w ciągu poprzedzających dwunastu miesięcy, tj. od dnia 1 września 2009 r. do dnia 31 sierpnia 2010 r.
- 17 W dniu 22 września 2010 r. urząd celny w Funchalu poinformował CDIL, że na podstawie dostarczonych informacji ustalono miesięczny limit ilościowy w wysokości 1 644 005 papierosów na okres ograniczenia trwający od dnia 1 września 2010 r. do dnia 31 grudnia 2010 r., obliczony zgodnie z art. 106 ust. 1 i 2 CIEC.

- 18 W dniu 18 listopada 2010 r. CDIL złożyła na podstawie art. 106 ust. 5 CIEC wniosek o pozwolenie na nieprzestrzeganie tego limitu ilościowego.
- 19 W dniu 7 stycznia 2011 r. urząd celny w Funchalu oddalił ów wniosek ze względu na to, że nieprzestrzeganie omawianego limitu ilościowego nie znajdowało uzasadnienia w nagłej i ograniczonej w czasie zmianie wielkości sprzedaży, jak wymaga tego tenże przepis. CDIL wniosła następnie od tej decyzji odwołanie, które również oddalono.
- 20 W dniu 18 stycznia 2011 r. CDIL, zgodnie z art. 106 ust. 6 CIEC, złożyła w urzędzie celnym w Funchalu deklarację rozliczeniową, która za okres od dnia 1 września do dnia 31 grudnia 2010 r. potwierdzała dopuszczenie do konsumpcji ilości papierosów ponad trzykrotnie przekraczającej limit ilościowy dla tego okresu.
- 21 Na podstawie art. 106 ust. 7 CIEC wobec CDIL wydano decyzję określającą wysokość dodatkowego zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego w kwocie 4607,69 EUR, powiększonej o 1,80 EUR, z tytułu dopuszczenia do konsumpcji w okresie od dnia 1 września do dnia 31 grudnia 2010 r. ilości papierosów, która przekraczała limit ilościowy przewidziany w art. 106 ust. 2 CIEC. Zgodnie z art. 106 ust. 7 CIEC urząd celny obliczył należny podatek akcyzowy, stosując stawkę obowiązującą w dniu złożenia deklaracji rozliczeniowej.
- 22 CDIL zaskarżyła tę decyzję do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (sądu ds. administracyjnych i podatkowych w Funchalu, Portugalia), który wyrokiem z dnia 24 czerwca 2016 r. oddalił skargę.
- 23 CDIL wniosła apelację od tego wyroku do Supremo Tribunal Administrativo (najwyższego sądu administracyjnego, Portugalia), który jest sądem odsyłającym.
- 24 Przed sądem tym CDIL, która nie kwestionuje, że przekroczyła limity ilościowe mające zastosowanie do danego okresu ograniczenia, podnosi, że art. 106 CIEC nie jest zgodny z prawem Unii.
- 25 Po pierwsze bowiem, wprowadzenie prawnego limitu ilości papierosów, które mogą zostać dopuszczone do konsumpcji, w zakresie, w jakim dotyczy on w praktyce przede wszystkim papierosów pochodzących z innych państw członkowskich, stanowi zakazane przez art. 34 TFUE ograniczenie ilościowe w przywozie, które nie może być uzasadnione na podstawie art. 36 TFUE.
- 26 Po drugie, CDIL podnosi, że stosowanie stawki podatku akcyzowego obowiązującej w dniu złożenia deklaracji rozliczeniowej narusza art. 7 i 9 dyrektywy 2008/118, zgodnie z którymi stosuje się warunki wymagalności i stawki podatku akcyzowego obowiązujące w dniu, w którym tytoń dopuszczono do konsumpcji.
- 27 Organ ds. podatkowych i celnych twierdzi z kolei, że przepisy będące przedmiotem postępowania głównego nie nakładają żadnego ograniczenia ilościowego ani środka o skutku równoważnym, które mogłyby utrudniać swobodny przepływ towarów między państwami członkowskimi, ponieważ mają one zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich podmiotów gospodarczych.
- 28 Podnosi on ponadto, że uregulowanie to jest zgodne z dyrektywą 2008/118 w zakresie, w jakim zgodnie z tymi przepisami podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji, jak tego wymagają art. 7 i 9 dyrektywy 2008/118.

29 W tych okolicznościach Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy stanowią ograniczenia ilościowe w przywozie lub środki o skutku równoważnym w rozumieniu art. 34 TFUE limity ilościowe dotyczące dopuszczenia do konsumpcji wskazane w art. 106 CIEC w zakresie, w jakim określają, że podmioty gospodarcze mogą dopuścić do obrotu w ciągu ostatniego kwartału każdego roku ilości papierosów, które nie przekraczają średniej miesięcznej ilości papierosów dopuszczonych do konsumpcji w trakcie bezpośrednio poprzedzających 12 miesięcy?
- 2) Czy opodatkowanie według stawki obowiązującej w dniu złożenia deklaracji rozliczeniowej ilości papierosów, która przekracza limit ilościowy dopuszczenia do konsumpcji przewidziany w art. 106 ust. 2 CIEC, zgodnie z ust. 7 tego artykułu, jest sprzeczne z zasadami dotyczącymi wymagalności podatku akcyzowego wprowadzonymi przez art. 7 i 9 dyrektywy [2008/118]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 30 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 34 i 36 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które przewidują, że ilość papierosów dopuszczonych do konsumpcji co miesiąc przez podmiot gospodarczy w okresie od dnia 1 września do dnia 31 grudnia każdego roku kalendarzowego nie może przekraczać średniej miesięcznej ilości papierosów dopuszczonych przez ten podmiot gospodarczy do konsumpcji w ciągu poprzednich dwunastu miesięcy, powiększonej o 10 %.
- 31 Na wstępie należy przypomnieć, że swobodny przepływ towarów między państwami członkowskimi stanowi podstawową zasadę traktatu FUE, znajdującą swój wyraz w ustanowionym w art. 34 TFUE zakazie ograniczeń ilościowych w przywozie między państwami członkowskimi oraz wszelkich środków o skutku im równoważnym (wyrok z dnia 23 marca 2023 r., *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Tymczasem, po pierwsze, środek taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, który polega na nałożeniu ograniczeń ilościowych na dopuszczenie papierosów do konsumpcji na terytorium państwa członkowskiego, nie stanowi „ograniczenia ilościowego w przywozie” w rozumieniu art. 34 TFUE, ponieważ nie ogranicza on ilości papierosów, które mogą zostać przywiezione do tego państwa członkowskiego.
- 33 Po drugie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zakaz środków o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych w przywozie ustanowiony w art. 34 TFUE dotyczy wszelkich przepisów państw członkowskich mogących bezpośrednio lub pośrednio, rzeczywiście lub potencjalnie utrudniać dostęp do rynku jednego państwa członkowskiego towarom pochodzącym z innych państw członkowskich, nawet jeśli ani celem, ani skutkiem takiego środka nie jest mniej korzystne traktowanie towarów pochodzących z innych państw członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 23 marca 2023 r., *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, pkt 33, 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 34 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że środek taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, polegający na nałożeniu na dane podmioty gospodarcze ograniczeń w ilości papierosów, które podmioty te mogą dopuścić do konsumpcji, może zniechęcać te podmioty do przywozu do państwa członkowskiego, które przyjęło ten przepis, papierosów w ilościach przekraczających ustanowione limity lub czynić ów przywóz mniej atrakcyjnym.
- 35 W związku z tym środek taki może potencjalnie utrudniać dostęp do rynku danego państwa członkowskiego papierosów, które mogą być przywożone z innych państw członkowskich, a zatem stanowi on środek o skutku równoważnym z ograniczeniami ilościowymi w rozumieniu art. 34 TFUE, co do zasady niezgodny ze zobowiązaniami wynikającymi z tego artykułu.
- 36 Na podstawie utrwalonego orzecznictwa uregulowanie krajowe, które stanowi środek o skutku równoważnym z ograniczeniami ilościowymi, może być jednak uzasadnione jednym ze względów interesu ogólnego wymienionych w art. 36 TFUE lub nadrzędnymi wymogami interesu ogólnego. Zarówno w jednym, jak i w drugim przypadku środek krajowy musi być odpowiedni dla zapewnienia osiągnięcia zamierzonego celu i nie może wykroczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyrok z dnia 23 marca 2023 r., *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że środek będący przedmiotem postępowania głównego ma na celu uniknięcie sytuacji, w której podmioty gospodarcze, w momencie gdy stawka podatku akcyzowego mająca zastosowanie do papierosów w roku następnym jest już znana, dokonują ich dopuszczenia do konsumpcji w rozumieniu uregulowania krajowego rozpatrywanego w postępowaniu głównym w celu zgromadzenia znacznych zapasów papierosów podlegających stawce podatku akcyzowego niższej niż stawka mająca zastosowanie do tego roku, w którym zostaną one rzeczywiście wprowadzone do obrotu. Wydaje się zatem, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, że środek ten ma na celu zwalczanie unikania opodatkowania i ochronę wpływów podatkowych państwa portugalskiego. Zdaniem rządu tego państwa członkowskiego środek ten w zakresie, w jakim ma na celu zapewnienie skuteczności podwyższenia stawki podatku od wyrobów tytoniowych, realizuje również cel w zakresie zdrowia publicznego.
- 38 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem cel zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania stanowi jeden z nadrzędnych względów interesu ogólnego, który może uzasadniać ustanowienie ograniczenia swobód przepływu [wyrok z dnia 27 stycznia 2022 r., *Komisja/Hiszpania (Obowiązek informowania w dziedzinie podatków)*, C-788/19, EU:C:2022:55, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 39 Jak wynika z art. 11 akapit pierwszy i art. 39 ust. 3 akapit pierwszy oraz z motywu 31 dyrektywy 2008/118, cel ten, wraz z celem zwalczania ewentualnych nadużyć, jest ponadto jednym z celów zamierzonych przez tę dyrektywę. Tymczasem Trybunał orzekł, że dopuszczenie do konsumpcji opakowań papierosów w nadmiernych ilościach pod koniec roku wobec spodziewanej podwyżki podatku akcyzowego może stanowić formę nadużycia, któremu państwa członkowskie mają prawo zapobiec za pomocą odpowiednich środków (zob. podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., *Komisja/Portugalia*, C-126/15, EU:C:2017:504, pkt 59, 60).

- 40 Dodatkowo, również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, ochrona zdrowia ludzkiego należy do względów interesu ogólnego wymienionych w art. 36 TFUE, a Trybunał wielokrotnie stwierdzał, że zdrowie i życie ludzi ma pierwszorzędne znaczenie wśród dóbr i interesów chronionych traktatem (zob. podobnie wyrok z dnia 19 października 2016 r., Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, pkt 30).
- 41 Z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, z informacji przedstawionych Trybunałowi wynika zatem, że przepisy będące przedmiotem postępowania głównego mogą odpowiadać nadrzędnym względom interesu ogólnego mogącym co do zasady uzasadniać ograniczenie swobodnego przepływu towarów.
- 42 Jak wynika z pkt 36 niniejszego wyroku, należy jeszcze ocenić, czy rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie jest właściwe dla zagwarantowania realizacji tych uzasadnionych celów i czy nie wykracza poza to, co jest niezbędne do ich osiągnięcia.
- 43 W tym względzie ostatecznie do sądu odsyłającego, do którego wyłącznej kompetencji należy ocena okoliczności faktycznych zawisłego przed nim sporu oraz dokonanie wykładni uregulowania krajowego, należy ustalenie, czy i w jakim zakresie uregulowanie to spełnia te wymogi. W tym celu sąd ten powinien zbadać w sposób obiektywny za pomocą danych statystycznych, danych jednorazowych lub za pomocą innych środków, czy dowody dostarczone przez zainteresowane państwo członkowskie pozwalają w sposób racjonalny stwierdzić, że wybrane środki są odpowiednie dla realizacji zamierzonych celów, a także czy jest możliwe osiągnięcie tych celów za pomocą środków ograniczających w mniejszym stopniu swobodny przepływ towarów (wyrok z dnia 23 marca 2023 r., Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 44 Niemniej Trybunał, do którego sąd ten zwrócił się o udzielenie użytecznej odpowiedzi, jest właściwy do dostarczenia mu wskazówek związanych z aktami sprawy oraz z uwagami pisemnymi bądź ustnymi, które przedstawiono Trybunałowi, umożliwiających wspomnianemu sądowi wydanie rozstrzygnięcia (wyrok z dnia 23 marca 2023 r., Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o możliwość osiągnięcia przez sporne w postępowaniu głównym przepisy krajowe wskazanych celów, należy zauważyć, że mogą one zniechęcać podmioty gospodarcze do gromadzenia pod koniec roku, w celu zneutralizowania skutków przyszłego podwyższenia stawki podatku akcyzowego, papierosów, które w rzeczywistości mają być wprowadzone do obrotu w następnym roku. Natomiast brak limitów ilościowych mających zastosowanie do papierosów wprowadzanych do obrotu w okresie ograniczenia czyniłby nieskutecznym przyszły wzrost stawki podatku akcyzowego, który z reguły pociąga za sobą podwyżkę ceny detalicznej paczek papierosów (zob. podobnie wyrok z dnia 4 marca 2010 r., Komisja/Irlandia, C-221/08, EU:C:2010:113, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo), i neutralizowałby zatem, przynajmniej w pewnym stopniu, potencjalny skutek odstraszający takiej podwyżki dla konsumentów. W związku z tym należy stwierdzić, że takie uregulowanie wydaje się odpowiednie do osiągnięcia celów ochrony zdrowia publicznego i zwalczania unikania opodatkowania lub praktyk stanowiących nadużycie.
- 46 W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o ocenę konieczności środka takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, należy podkreślić, że zdrowie publiczne ma, jak przypomniano w pkt 40 niniejszego wyroku, pierwszorzędne znaczenie wśród dóbr i interesów chronionych traktatem FUE i że do państw członkowskich należy decyzja o poziomie, na którym chcą

zapewnić tę ochronę, oraz o sposobie osiągnięcia tego poziomu, przez co dysponują one w tym względzie zakresem uznania (zob. podobnie wyrok z dnia 1 marca 2018 r., CMVRO, C-297/16, EU:C:2018:141, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 47 Ponadto należy zauważyć, że naruszenie swobodnego przepływu papierosów poprzez środek taki jak będący przedmiotem postępowania głównego nie wydaje się wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów realizowanych przez ten środek.
- 48 W tym względzie należy zauważyć, po pierwsze, że limit ilościowy nałożony przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego na każdy podmiot gospodarczy jest określany na podstawie średniej miesięcznej ilości papierosów dopuszczonych do konsumpcji w ciągu poprzednich dwunastu miesięcy, powiększonej o 10 %, oraz że uregulowanie to nie ma charakteru bezwzględnego w zakresie, w jakim przewiduje w art. 106 ust. 5 CIEC możliwość odstąpienia od tego limitu ilościowego w przypadku nagłej zmiany wielkości sprzedaży.
- 49 Po drugie, o ile prawdą jest, że wspomniane przepisy przewidują w art. 106 ust. 7 CIEC możliwość wszczęcia postępowania w sprawie naruszenia przeciwko podmiotowi gospodarczemu, który przekroczył ustalony dla niego limit ilościowy, o tyle możliwość taka nie wpływa sama w sobie na proporcjonalny charakter tych przepisów, jeżeli sankcje, które mogą zostać nałożone w wyniku tego postępowania, są same w sobie proporcjonalne.
- 50 Wniosku tego nie podważa okoliczność, na którą powołuje się skarżąca w postępowaniu głównym, że przepisy będące przedmiotem postępowania głównego przewidują ponadto, iż znajdujące się już na rynku paczki papierosów nie mogą być wprowadzane do obrotu ani sprzedawane po upływie trzeciego miesiąca roku następującego po roku, w którym zostały dopuszczone do konsumpcji. Przeciwnie, taki zakaz wzmacnia bowiem skuteczność i spójność tych uregulowań, zachęcając podmioty gospodarcze do niedokonywania w danym roku kalendarzowym dopuszczenia do konsumpcji nadmiernych ilości papierosów wobec spodziewanej podwyżki podatku akcyzowego w następnym roku kalendarzowym (zob. podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., Komisja/Portugalia, C-126/15, EU:C:2017:504, pkt 66, 72, 78, 79).
- 51 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pierwsze pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, iż art. 34 i 36 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, które w celu zwalczania unikania opodatkowania, praktyk stanowiących nadużycie oraz w celu ochrony zdrowia publicznego przewiduje, że ilość papierosów dopuszczonych do konsumpcji co miesiąc przez podmiot gospodarczy w okresie od dnia 1 września do dnia 31 grudnia każdego roku kalendarzowego nie może przekraczać średniej miesięcznej ilości papierosów dopuszczonych przez ten podmiot do konsumpcji w ciągu poprzednich dwunastu miesięcy, powiększonej o 10 %.

W przedmiocie pytania drugiego

- 52 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 7 i 9 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego ilości papierosów przekraczające limit ilościowy dopuszczenia do konsumpcji przewidziany przez to uregulowanie są opodatkowane podatkiem akcyzowym według stawki obowiązującej w terminie późniejszym niż dzień dopuszczenia do konsumpcji.

- 53 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118 akt ten ma na celu ustanowienie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję wyrobów akcyzowych, wśród których znajdują się wyroby tytoniowe, a to w szczególności, jak wynika z motywu 8 tej dyrektywy, dla zapewnienia, aby pojęcie i warunki wymagalności podatku akcyzowego były takie same we wszystkich państwach członkowskich (wyrok z dnia 9 czerwca 2022 r., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo), i tym samym dla zagwarantowania prawidłowego funkcjonowania wewnętrznego rynku poprzez swobodny przepływ w Unii Europejskiej danych produktów (zob. podobnie wyrok z dnia 13 stycznia 2022 r., MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, pkt 28).
- 54 W szczególności art. 2 dyrektywy 2008/118 stanowi, że zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu tej dyrektywy jest produkcja wyrobów akcyzowych na terytorium Unii lub ich import na to terytorium (zob. podobnie wyrok z dnia 9 czerwca 2022 r., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 55 Niemniej jednak zgodnie z art. 7 ust. 1 wspomnianej dyrektywy podatek akcyzowy staje się wymagalny w szczególności w momencie dopuszczenia do konsumpcji wyrobów akcyzowych w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji.
- 56 Zgodnie z wyrażonym w motywie 8 dyrektywy 2008/118 celem harmonizacji momentu powstania wymagalności podatku akcyzowego, a tym samym zagwarantowania prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, art. 7 ust. 2 tej dyrektywy wymienia sytuacje prowadzące do „dopuszczenia do konsumpcji” w rozumieniu wspomnianej dyrektywy.
- 57 W myśl art. 7 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy pojęcie „dopuszczenia do konsumpcji” obejmuje również każde opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy, zdefiniowanej w jej art. 4 pkt 7, w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami (wyrok z dnia 9 czerwca 2022 r., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 58 Taka procedura charakteryzuje się tym, że podatek akcyzowy związany z produktami podlegającymi temu podatkowi nie jest jeszcze wymagalny, pomimo że doszło już do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. W związku z tym, jeżeli chodzi o produkty podlegające podatkowi akcyzowemu, owa procedura dokonuje odroczenia wymagalności tego podatku do czasu spełnienia warunku jego wymagalności (wyrok z dnia 9 czerwca 2022 r., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 59 Z uwagi na to, że podatek akcyzowy jest, jak przypomniano w motywie 9 dyrektywy 2008/118, podatkiem konsumpcyjnym, moment powstania obowiązku podatkowego powinien co do zasady przypadać jak najbliżej daty konsumpcji wyrobu akcyzowego (zob. podobnie wyrok z dnia 9 czerwca 2022 r., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 W tym kontekście należy zauważyć, że w myśl art. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 warunki regulujące powstanie wymagalności podatku akcyzowego oraz stawki, które należy zastosować, są warunkami i stawkami obowiązującymi w dniu, w którym podatek stał się wymagalny w państwie,

w którym dochodzi do dopuszczenia do konsumpcji. Artykuł 9 akapit drugi tej dyrektywy stanowi ponadto, że podatek akcyzowy jest nakładany i pobierany oraz w stosownych przypadkach zwracany lub umarzany zgodnie z procedurą ustanowioną przez każde państwo członkowskie.

- 61 Tym samym w zakresie, w jakim art. 9 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy odsyła do prawa krajowego obowiązującego w dniu wymagalności podatku akcyzowego, w szczególności w odniesieniu do określenia warunków wymagalności podatku akcyzowego, oznacza to w sposób konieczny, że państwa członkowskie dysponują pewnymi uprawnieniami regulacyjnymi w tej dziedzinie (zob. wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., Komisja/Portugalia, C-126/15, EU:C:2017:504, pkt 61).
- 62 Niemniej jednak, zgodnie z celem harmonizacji realizowanym przez dyrektywę 2008/118 w odniesieniu do momentu wymagalności podatku akcyzowego w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, przypomnianym w pkt 53, 55 i 56 niniejszego wyroku, „warunki wymagalności”, o których mowa w art. 9 akapit pierwszy tej dyrektywy, należy koniecznie odróżnić od warunków związanych z samym pojęciem wymagalności, które, jak stanowi motyw 8 wspomnianej dyrektywy, powinny pozostać identyczne we wszystkich państwach członkowskich.
- 63 Jak wynika z samego brzmienia art. 7 ust. 1 i art. 9 akapit pierwszy tej dyrektywy, te ostatnie warunki dotyczą momentu, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny, państwa członkowskiego, w którym podatek akcyzowy ma zostać pobrany, oraz daty właściwej dla określenia mającej zastosowanie stawki podatku akcyzowego.
- 64 Z powyższego wynika, że art. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 nie można interpretować w ten sposób, że pozwala on państwu członkowskim na odstępstwo od tych warunków, w szczególności od warunku dotyczącego daty właściwej dla określenia mającej zastosowanie stawki podatku akcyzowego.
- 65 W związku z tym, ponieważ przepis ten przewiduje, że data ta powinna odpowiadać dacie powstania wymagalności podatku akcyzowego, a jak stwierdzono w pkt 55 niniejszego wyroku, art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118 wymaga w sposób jasny i bezwarunkowy powiązania tej wymagalności z chwilą dopuszczenia do konsumpcji wyrobu podlegającego temu podatkowi, mającą zastosowanie stawką podatku akcyzowego musi być stawka obowiązująca w chwili owego dopuszczenia do konsumpcji.
- 66 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 52 i 53 opinii, wykładnia ta znajduje potwierdzenie w przepisach rozdziału V dyrektywy 2008/118, zatytułowanego „Przemieszczanie i opodatkowanie wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji”, które to przepisy wyraźnie przewidują przypadki, w których podatek akcyzowy od wyrobu dopuszczonego do konsumpcji staje się wymagalny w momencie późniejszym niż moment dopuszczenia do konsumpcji. Przepisy te regulują sytuację, w której wyrób objęty podatkiem akcyzowym dopuszczony do konsumpcji w jednym państwie członkowskim jest następnie przemieszczany do innego państwa członkowskiego. Tymczasem, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 53 opinii, bezsporne jest, że środek rozpatrywany w postępowaniu głównym nie dotyczy żadnej z tych sytuacji.
- 67 W związku z tym w ramach procedury wynikającej z art. 7 ust. 1 i art. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 w brzmieniu obowiązującym przed jej uchyleniem i zastąpieniem przez dyrektywę 2020/262, której art. 8 akapit trzeci zmienia w tym względzie art. 9 dyrektywy 2008/118, państwa

członkowskie nie mogą przewidzieć, że stawka podatku akcyzowego mająca zastosowanie do papierosów dopuszczonych do konsumpcji z naruszeniem limitu ilościowego określonego w przepisach krajowych jest stawką obowiązującą w terminie późniejszym niż data dopuszczenia ich do konsumpcji.

- 68 O ile prawdą jest, jak wskazano w pkt 38 i 39 niniejszego wyroku, że dyrektywa 2008/118 nie sprzeciwia się przyjęciu przez państwa członkowskie środków mających na celu zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć, o tyle jednak uprawnienia regulacyjne tych państw do przyjmowania takich środków nie mogą być wykonywane z naruszeniem przepisów tej dyrektywy, a w szczególności jej art. 7 ust. 1 i art. 9 akapit pierwszy, pod rygorem naruszenia celu harmonizacji zamierzonego przez prawodawcę Unii i wskazanego w szczególności w motywie 8 wspomnianej dyrektywy.
- 69 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż art. 7 i 9 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego ilości papierosów przekraczające limit ilościowy dopuszczenia do konsumpcji przewidziany przez to uregulowanie są opodatkowane podatkiem akcyzowym według stawki obowiązującej w terminie późniejszym niż dzień dopuszczenia ich do konsumpcji.

W przedmiocie kosztów

- 70 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuły 34 i 36 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, które w celu zwalczania unikania opodatkowania, praktyk stanowiących nadużycie oraz w celu ochrony zdrowia publicznego przewiduje, że ilość papierosów dopuszczonych do konsumpcji co miesiąc przez podmiot gospodarczy w okresie od dnia 1 września do dnia 31 grudnia każdego roku kalendarzowego nie może przekraczać średniej miesięcznej ilości papierosów dopuszczonych przez ten podmiot do konsumpcji w ciągu poprzednich dwunastu miesięcy, powiększonej o 10 %.**
- 2) Artykuły 7 i 9 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG,**

należy interpretować w ten sposób, że:

sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego ilości papierosów przekraczające limit ilościowy dopuszczenia do konsumpcji przewidziany przez to uregulowanie są opodatkowane podatkiem akcyzowym według stawki obowiązującej w terminie późniejszym niż dzień dopuszczenia ich do konsumpcji.

Podpisy